

екологічних досліджень НАН України. — Одеса : Фенікс, 2007. — 68 с.

6. Варналій З. С. Регіональний розвиток України: проблеми та пріоритети / З. С. Варналій // Економіст. — 2005. — № 6. — С. 24–27.

7. Виноградська А. М. Основи підприємництва : навч. посіб. / А. М. Виноградська. — 2-е вид., перероб. і доп. — К. : Кондор, 2005. — 540 с.

8. Вітлінський В. В. Моделювання економіки / В. В. Вітлінський. — К. : КНЕУ, 2003. — 408 с.

9. Гальчинський А. Методологія складних систем / А. Гальчинський // Економіка України. — 2007. — № 8. — С. 4–18.

10. Економіка підприємства : підруч. / за ред. С. Ф. Покропивного. — 2-ге вид., перероб. та доп. — К. : Київський нац. економічний ун-т, 2001. — 528 с.

11. Воротіна Л. І. Малий бізнес та підприємництво в ринкових умовах господарювання : навч. посіб. / Л. І. Воротіна, В. Є. Воротін, Л. А. Мартинюк, Т. В. Черняк. — К. : Європейський ун-т, 2001. — 306 с.

12. Мочерний С. В. Основи підприємницької діяльності : посіб. / С. В. Мочерний, О. А. Устенко, С. І. Чеботар. — К. : Академія, 2001. — 279 с.

13. Офіційний сайт державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва / Програми розвитку підприємництва / Моніторинг підприємницького клімату // Рейтинг розвитку та підтримки підприємництва на місцевому рівні. — Режим доступу : [http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat\\_id=97595](http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=97595).

14. Гмурман В. С. Теория вероятностей и математическая статистика / В. С. Гмурман. — М. : Крайт-Издат. Высшее образование, 2009. — 480 с.

15. Гойко А. Ф. Методи оцінки ефективності інвестицій та пріоритетні напрямки їх реалізації / А. Ф. Гойко. — К. : ВІРА-Р, 1999. — 320 с.

16. Кендэл М. Ранговые корреляции : пер. с англ. / М. Кендэл. — М. : Статистика, 1975. — 216 с.

*Подано до редакції 24.11.2009 р.*

УДК 658.784(477)

**О. М. Гриценко,**

*аспірант,*

*Київський національний торговельно-економічний університет*

### **КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ВИБОРУ МЕТОДУ ОЦІНКИ ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ**

Здійснюючи виробничо-господарську діяльність, підприємства всіх форм власності та галузей економіки використовують запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна, тому протягом звітного періоду на підприємствах постійно відбуваються операції, які пов'язанні з їх рухом — придбанням і відпуском. В умовах ринкової економіки ціни на запаси постійно змінюються під впливом попиту і пропозиції. Отже, постає питання оцінки використаних запасів і їх залишку на кінець звітного періоду.

Економічний зміст запасів, їх класифікацію, проблеми організації обліку запасів на підприєм-

ствах різних галузей досліджували Ф. Ф. Бутинець [1], Л. Л. Горещька [1], В. Н. Жуков [2], М. Бойцова [3], О. Маханько [4], В. Кузнецов [4], М. І. Литвиненко [5], М. А. Луговой [6] та ін.

*Метою статті є дослідження й аналіз застосування різних методів оцінки запасів при їх вибутті у світовій і вітчизняній обліковій практиці.*

Для оцінки вибуття запасів є декілька методів, які визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [1].

Запаси відпускаються зі складу підприємства на виробничі, господарські потреби, на сторону з метою переробки. Рух запасів, тобто їх дійсне фізичне

© О. М. Гриценко, 2009

переміщення у процесі господарської діяльності може не збігатися з рухом вартості запасів.

На більшості підприємств зі складу першими вибувають ті запаси, які першими туди надійшли, тобто які довше, ніж інші запаси, там перебували. Це пояснюється насамперед фізичним і моральним їх старінням, вірогідністю закінчення терміну зберігання, придатності тощо. Рух вартості запасів може також визначатися хронологією зміни цін на різні види запасів. З урахуванням стабільного зовнішнього середовища співвідношенню доходів і витрат найбільшою мірою відповідав би метод, який поєднував би рух вартості запасів з їх фізичним рухом. Але такі обставини здебільшого є характерними для середовища, яке зазнає змін і включає такі чинники, як інфляція, особливості державного регулювання (зокрема податкова політика), здатність до циклічних і структурних коливань тощо.

Так, за незмінної вартості одиниці запасів потреба у виборі методу визначення їх вартості не виникає, але така ситуація не завжди можлива. Протягом облікового періоду вартість одиниці запасів змінюється, тому виникає необхідність визначити вартість запасів, які залишилися на кінець звітного періоду і які вибули протягом звітного періоду. Не-

обхідність у визначенні вартості запасів на кінець звітного періоду зумовлена необхідністю правильного визначення валового і чистого доходу.

При відпуску запасів у виробництво на продаж та іншому вибутті, згідно з п. 16 П(С)БО 9 «Запаси», [7] їх оцінка здійснюється за одним із методів:

ідентифікованої собівартості;

середньозваженої собівартості;

собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

нормативних витрат;

ціни продажу.

Необхідно звернути увагу, що наказом № 731 із п. 16 П(С)БО 9 «Запаси» виключено метод ЛІФО [8].

Ф. Ф. Бутинець та Л. Л. Горецька [1] досліджували облікову практику західних компаній, яка базується на припущенні, що надходження і продаж (відпуск у виробництво) запасів трактуються як потік вартостей, а не як потік фізичних одиниць. Існує декілька загальноприйнятих методів оцінки кінцевих запасів і, відповідно, величини, яка списується на собівартість реалізованої продукції (табл. 1).

Дані табл. 1 свідчать про те, що найпоширенішими методами обліку запасів є методи ФІФО, ЛІФО, середньої вартості та інші.

Таблиця 1. Методи оцінки запасів при їх вибутті, прийняті в зарубіжній практиці [3, с. 342]

| № з/п | Країна         | Методи оцінки запасів |                                                         |                                       |                            |                                                          |
|-------|----------------|-----------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------|----------------------------|----------------------------------------------------------|
|       |                | ФІФО                  | ЛІФО                                                    | Середньозваженої (середньої) вартості | Чистої вартості реалізації | Інші                                                     |
| 1     | 2              | 3                     | 4                                                       | 5                                     | 6                          | 7                                                        |
| 1     | Великобританія |                       | +                                                       | +                                     | +                          | –                                                        |
| 2     | Греція         | +                     | +                                                       | +                                     | –                          | Метод базового запасу готових виробів                    |
| 3     | Іспанія        | +                     | +                                                       | +                                     | –                          | –                                                        |
| 4     | Італія         | +                     | +                                                       | +                                     | –                          | –                                                        |
| 5     | Люксембург     |                       | +                                                       | +                                     | +                          | Фактичні витрати                                         |
| 6     | Нідерланди     | +                     | +                                                       | +                                     | –                          | Метод базового запасу готових і незавершених робіт       |
| 7     | Німеччина      | +                     | +                                                       | +                                     | +                          | –                                                        |
| 8     | Португалія     | +                     | +                                                       | +                                     | –                          | Стандартна і спеціальна (ринкова) ціна базового запасу   |
| 9     | Росія          | +                     | +                                                       |                                       | –                          | Метод собівартості кожної одиниці                        |
| 10    | США            | +                     | +                                                       | +                                     | –                          | Роздрібний метод                                         |
| 11    | Україна        | +                     | відмінено                                               | +                                     | –                          | Метод ідентифікованої собівартості, ціни продажу         |
| 12    | Франція        | +                     | Використовується при складанні консолідованої звітності |                                       | +                          | –                                                        |
| 13    | Швейцарія      | +                     | +                                                       | +                                     | –                          | –                                                        |
| 14    | Швеція         | +                     | –                                                       | –                                     | +                          | Метод відсотку від виконання, метод завершення контракту |

Особливостями методів оцінки запасів у деяких країнах є:

у Португалії в деяких галузях (сільському господарстві, лісовій промисловості, рибальстві) запаси можуть оцінюватись наступним чином: облікова ціна визначається як продажна за винятком деякої норми прибутку. Також цей метод може використовуватись при обліку запасів у гуртовій торгівлі;

в Іспанії запаси оцінюються за загальною фіксованою ставкою, якщо вони постійно оновлюються, а їх загальна вартість і структура змінюються несуттєво. Як виняток їх можуть оцінити за загальною фіксованою ставкою, якщо вони постійно оновлюються, а їх загальна вартість і структура змінюється несуттєво;

у Швейцарії в консолідованій звітності запаси можна оцінювати на основі фактичних поточних витрат, відновлювальної вартості або на основі аналогічних витрат;

в Італії для довгострокових контрактів незавершені вироби обліковуються або після завершення контракту, або за відсотковим виконанням робіт;

у Великобританії заборонено використовувати методи FIFO та базового запасу. Довгострокові контракти за незавершеними проектами обліковуються за методами «частки виконання», «завершення контракту»;

у США при використанні методу LIFO в обліковій політиці обов'язково потрібно визначити суму поточної відтворювальної вартості (вартості руху) запасів, а також вплив на результати діяльності зменшення партії запасів.

Наказом Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 25.11.2002 р. № 989, який набув чинності з 21.12.2002 р., внесено зміни щодо уточнення словосполучення «вибуття запасів», яке використовують при розрахунку транспортно-заготівельних витрат. Так, у прикладі розрахунку транспортно-заготівельних витрат у додатку до П(С)БО 9 до слів «вибуло за місяць» наведено розшифровку — витрачено, реалізовано тощо, його доповнено іншим вибуттям, а саме природним убутком, нестачами, псуванням, уцінкою, безоплатною передачею тощо. Тобто для розрахунку транспортно-заготівельних витрат враховують усі види вибуття запасів. Для підприємств ресторанного господарства це є важливим питанням. Особливістю виробничого процесу є великий відсоток втрат сировини у процесі її обробки, а також псування, нестачі та інше вибуття сировини, яка проходить декілька стадій обробки.

Належна організація фінансового обліку значною мірою залежить від обраної облікової політики. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає облікову політику [9].

Саме в Наказі про облікову політику кожне підприємство зазначає метод, який використовуватиме для оцінки вибуття запасів.

Зокрема, на підприємствах ресторанного господарства вибуття запасів (сировини і купівельних товарів) здійснюється під час їх передачі із комори в інші структурні підрозділи: у виробництво, буфети, кіоски, бари, кафе, дрібнороздрібну мережу.

При вибутті запасів їх оцінка здійснюється одним із методів, запропонованих п. 16 П(С)БО 9 [7]. Як вище зазначалось, метод оцінки вибуття запасів вибирається залежно від виду запасів, а також від того, за якою вартістю такі запаси обліковуються в коморі (первісній або продажній).

Так, вартість вибувшої сировини і товарів при умові, що вони обліковуються в коморі за первісною вартістю, може визначатися методом:

середньозваженої собівартості — даний метод зручний для підприємств, які мають велику кількість запасів різної номенклатури. Оскільки у процесі введення господарської діяльності вартість одного і того ж виду запасів може коливатися, то кожній одиниці запасів визначається середня (середньозважена) вартість;

собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO) — запаси, які вибувають, оцінюються за собівартістю запасів, які першими надійшли за часом («перші надійшли — перші і списуються»);

нормативних витрат. Такий метод оцінки вибуття запасів може застосовуватись на підприємствах ресторанного господарства, які реалізують страви і кулінарні вироби постійного асортименту, при виготовленні яких застосовуються постійні норми витрат продуктів (сировини), наприклад в їдальнях, пірижкових тощо. З метою забезпечення максимального приближення нормативних до фактичних затрат, застосовуючи норми витрат, асортимент страв і кулінарних виробів, ціни повинні постійно перевірятися та переглядатися;

ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. Даний метод може застосовуватись при вибутті запасів, використаних для обслуговування банкетів чи виготовлення страв, кулінарних виробів за індивідуальним замовленням.

Якщо ж підприємства ресторанного господарства запаси в коморі обліковують за продажною вартістю, то вони можуть визначати вартість вибуття запасів методом ціни продажу.

Отже, проаналізувавши вищевикладене, слід відмітити, що підприємства ресторанного господарства застосовують саме той метод, який їм зручний, враховуючи вид і вартість (первісна чи продажна) запасів.

Вибір підприємством найефективнішого з існуючих методів оцінки сприятиме збільшенню обігових коштів, залученню інвестицій. Кожен із

методів має як переваги, так і недоліки. Перевагою методу FIFO є те, що він простий у застосуванні й забезпечує відображення в Балансі суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Недоліком можна визнати те, що за цим методом на витрати відносять вартість раніше придбаних запасів, в умовах зростання цін собівартість продукції більш низька, а прибуток більш високий. В умовах інфляції це стає невідгодно підприємствам, оскільки приводить до зменшення частки закупівельної вартості у виручці, до нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій запасів за цінами, що підвищилися. Тому підприємства змушені або завищувати ціни реалізації, або брати кредити, що доцільно в тому разі, якщо метою є залучення інвестицій і отримання додаткових джерел фінансування.

На думку В. Н. Жукова [2, с. 34], вибір конкретного методу залежить в основному від того, які завдання вирішуються організацією у сфері інвестицій, фінансів і оподаткування. На його погляд, метод FIFO доцільно використовувати підприємствам, які планують здійснення капітальних вкладень за рахунок власних джерел і користуються при цьому відповідними пільгами по податку на прибуток. Метод середньозваженої собівартості автор вважає помірним щодо впливу на прибуток і ліквідність порівняно з FIFO.

М. І. Литвиненко при розгляді методів оцінки запасів зазначає, що в разі використання методу FIFO залишок матеріалів оцінюється в балансі за цінами, найбільш близькими до поточних [5, с. 67].

З точки зору А. В. Лугового, оцінка виробничих запасів за методами FIFO і LIFO характерна для країн з розвинутою ринковою економікою. У нашій країні більшість підприємств застосовують метод оцінки матеріалів за середньою собівартістю. На його думку, цей метод найпростіший і найзручніший із усіх існуючих [6, с. 39].

Проаналізувавши організацію обліку запасів на деяких підприємствах, у тому числі на підприємствах ресторанного господарства, можна дійти висновку, що найбільш застосовуваним є метод середньозваженої собівартості. Однак з цим можна погодитися лише частково, значним чином у теоретичному плані. Адже при використанні цього методу не беруть до уваги, а іноді просто ігнорують, що виникають додаткові витрати, пов'язані із придбанням (транспортно-заготівельні витрати), приймаючи за фактичну собівартість лише закупівельні ціни, не обтяжуючи себе відповідними розрахунками визначення транспортно-заготівельних витрат або відхилень від вартості закупки. Внаслідок цього результати оцінки виходять перекораними і не відповідають прийнятій оцінці за середньою собівартістю.

Рішення про вибір методів оцінки вибуття запасів на підприємствах стають особливо важливими в періоди зростання і зниження цін. На наш погляд, ефект від кожного із наведених методів при складанні фінансової звітності досить значний, тому саме вони мають вплив на фінансовий результат, величину податку на прибуток, а також на вирішальні фактори управління підприємством.

З позиції фінансиста ідеальним станом для ведення бізнесу повинна бути відсутність будь-яких запасів при повному забезпеченні виробничого процесу всіма необхідними компонентами. Сьогодні через різні об'єктивні причини для більшості підприємств нереально домогтися повної відсутності товарних «надлишків». І якщо запасів не можна позбутися, то ними необхідно управляти.

В Японії в середині 80-х років економічна система зазнала значного розвитку у сфері промислового виробництва. Основою стало різке зниження витрат виробництва і, як наслідок, ринкових цін на продукцію машинобудівної, електронної та інших капіталомістких галузей.

Дослідження, які проведені першокласними аналітиками й економістами США і Європи в 1985–1987 рр., засвідчили, що однією з основних умов переваги японців є незначні (мінімальні) товарні запаси. Даний підхід до організації виробництва дозволив, у першу чергу, знизити інвестиційну базу, що, відповідно, значно збільшує прибутковість інвестицій (ROI) за інших рівних умов. Система, яку використали японські менеджери, отримала назву «точно у строк» – JIT.

У даний період часу вищезазначена система трансформувалася в особливу економічну дисципліну – логістику. JIT означає, що процес виробництва повинен бути організованим таким чином, щоб сировина та матеріали були доставлені до місця виробництва у той момент часу, коли в них виникає необхідність, а готові вироби відразу відправлялися замовникам або споживачам.

Одним із класичних прикладів практичного застосування методу «точно у строк» є фірма Toyota, яка побудувала свій бізнес таким чином, що близько 90 % всіх постачальників цього автомобільного велетня зосереджені в передмісті Тойоти. При цьому переважна більшість комплектуючих доставляються до місця складання протягом декількох годин або хвилин, перш, ніж вони будуть використані. Дана обставина дозволяє компанії значно скоротити операційні витрати і позбутися непродуктивної праці.

Однак подібна організація конвеєра вимагає підвищених вимог до якості всіх елементів виробничого процесу: наявність навіть незначного браку в комплектуючих здатна паралізувати всю виробничу лінію. Це ще раз доводить, що управління товар-

но-матеріальними запасами за системою JIT тісно пов'язане з менеджментом якості TQM.

Статистичний звіт, зроблений Національною асоціацією виробників США в 1997 р., свідчить, що найбільшого успіху серед досліджених 385 підприємств досягли 16 %, які впровадили в себе систему JIT, а проведене опитування підтвердило готовність ще 53 % компаній перейти до даної системи постачання. Невипадково серед першопрохідників JIT у США були компанії Ford, General Motors, Hewlett-Packard, Intel, Motorola, Campbell Soup, GE і багато інших потужних виробників. Саме впровадження JIT багато в чому дозволило даним промисловим гігантам відстояти свої ринкові позиції.

Проаналізувавши вищесказане, слід відмітити, що результати впровадженого японськими фахівцями методу «точно у строк» (JIT) є досить ефективними, відомі американські компанії досягли значного успіху завдяки його практичному застосуванню, тому слід запропонувати підприємствам України досконало вивчити і проаналізувати даний метод. Зокрема, підприємствам ресторанного господарства доцільно організувати процес таким чином, щоб сировинна продукція та купівельний товар були доставлені до місця виробництва у той момент часу, коли в них виникає необхідність, а готові вироби відразу ж відправлялися споживачам. Таким чином, дана продовольча сировина буде надходити на підприємства від постачальників завжди якісною та в тій кількості, яку потребує замовник. При такій організації постачання та відпуску сировини у виробництво зменшаться операційні витрати і знизиться собівартість готового виробу.

*Проведене дослідження дало можливість дійти наступних висновків:*

метод вибуття запасів має відповідати специфіці підприємства, що враховується при формуванні облікової політики на підприємствах ресторанного бізнесу, а також іншим чинникам, серед яких можна виділити організаційно-правові форми підприємства, динаміку попиту і пропозиції на запаси, кон'юнктуру ринку, фінансову й дивідендну політику, вимоги нормативної бази та податкового законодавства країни;

детальне опрацювання впровадженого японськими фахівцями методу «точно у строк» (JIT) та

його застосування буде сприяти досягненню вітчизняними підприємствами ресторанного господарства високої рентабельності та прибутковості;

тільки комплексне урахування відповідних чинників дозволить забезпечити вітчизняним закладам харчування високої ефективності управління запасами і підприємством у цілому.

## Література

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. — Житомир : ПП «Рута», 2002. — 544 с.
2. Жуков В. Н. Учет материально-производственных запасов / В. Н. Жуков // Бухгалтерский учет. — 1998. — № 12. — С. 34—40.
3. Бойцова М. Усе про облік запасів. — 2-ге вид., перероб. і доп. / М. Бойцова, О. Маханько, Я. Клиженко. — Х. : Фактор, 2007. — 160 с.
4. Кузнецов В. Усе про облік та організацію громадського харчування. — 3-тє вид., перероб. і доп. / В. Кузнецов, О. Маханько. — Х. : Фактор, 2008. — 320 с.
5. Литвиненко М. И. Отражение в учете товарно-материальных запасов согласно GAAP и IAS / М. И. Литвиненко // Бухгалтерский учет. — 1998. — № 11. — С. 67—71.
6. Луговой В. А. Учет производственных запасов / В. А. Луговой // Бухгалтерский учет. — 1996. — № 4. — С. 39—50.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси»: за станом на 20.10.1999 р. № 246: [зі змін. та доповн.] / Мін-во фінансів України // Бухгалтерія. — 2007. — № 1. — С. 110—113.
8. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : наказ від 22.11.2004 р. № 731 / Мін-во фінансів України // Офіційний вісник України. — 2004. — № 49. — С. 161.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV-ВР: [зі змін. та доповн.] / Верховна Рада України // Бухгалтерський облік. Хрестоматія. — 2007. — № 1. — С. 6—10.

*Подано до редакції 02.12.2009 р.*